



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10552.000480/2007-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-007.823 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 2 de setembro de 2020
Recorrente CONSTRUTORA CISPLAN LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 28/04/2004 a 31/08/2006

**NOTA FISCAL QUE NÃO RETRATA A REALIDADE -
CONTABILIDADE VICIADA. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE
CÁLCULO**

Verificado que determinado documento fiscal registrado na contabilidade da empresa não retrata a realidade, autoriza-se o arbitramento indireto a amparar o lançamento de ofício, nos termos do art. 33, §6º, da Lei nº 8.212/91

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Letícia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão, que julgou procedente as contribuições sociais lançadas por arbitramento, com fundamento no §6º do art. 33 da lei nº 8.212/91, em virtude da realização da obra de construção de um conjunto residencial horizontal, de acordo com a Certidão de Habite-se nº 219/2006, emitida em 01/06/2006 (fls. 48).

Consta no Relatório Fiscal de fls. 17 e seguintes:

- 4.2 Na contabilidade da empresa encontramos as notas fiscais emitidas pelo empresário Paulo Sergio da Silva, CNPJ 07.473.075/0001-39.
- 4.3 As notas fiscais de numeração (seqüencial-parcial) 001-002-003-005-007- 008-010-011-012-013-014-015-016-017-018-019-020-021 e 022 (anexas) emitidas exclusivamente para a Construtora Cisplan Ltda.
- 4.4 Observa-se que as notas fiscais foram emitidas a partir de 01.06.2005, no entanto a firma somente foi registrada em 20.06.2005, conforme registro na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, sob nº 43106846332. Autorização para impressão 1443/2005/PMSL.
- 4.5 As notas fiscais somente foram impressas em 01.09.2005
- 4.6 Esta situação é própria de omissão de mão-de-obra.
- 4.7 A construtora ao invés de contratar o Sr. Paulo Sergio da Silva, contrata a Pessoa Jurídica que na prática serve apenas para mascarar o vínculo empregatício.
- 4.8 O Sr. Paulo Sergio da Silva executou o trabalho com auxiliares que segundo a empresa seriam seus funcionários (da Cisplan). Ora qual a diferença do serviço executado pelo Sr. Paulo Sérgio e os auxiliares contratados pela Construtora?
- 4.9 A diferença está apenas na empresa reconhecer os auxiliares como seus legítimos empregados enquanto que o Sr. Paulo Sergio como sena uma “pessoa jurídica” não é reconhecido pela Construtora como empregado.
- 4.10 Em consequência foi lavrado o Auto de Infração de N. 35020080-0, desconsiderando a contabilidade.
- 4.11 O artigo 33, parágrafo 69, da Lei 8212/91, é claro quando define que se no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.
- 4.12 É por lançar pagamentos a pessoas físicas, mascarados de pessoas jurídicas, simplesmente por ter um registro na Junta Comercial que os custos das obras se distanciam dos parâmetros mínimos estabelecidos pela Previdência Social. Custos estes elaborados pelo próprio SINDUSCON.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

Assunto **CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 28/04/2004 a 31/08/2006

CONTABILIDADE NÃO REGISTRA O MOVIMENTO REAL DE REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS. AFERIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ÔNUS DA PROVA EM CONTRÁRIO DA EMPRESA A SER PRODUZIDA NOS AUTOS.

Verificado, mediante o exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo a empresa o ônus da prova em contrário.

As provas devem ser produzidas na impugnação, sob pena de preclusão.

Lançamento Procedente

Interposto Recurso Voluntário em que se sustenta, em síntese:

- (i) Que a fiscalização se amparou na contratação de um pintor registrado como empregado, enquadrando-o, por derradeiro, como empregado. Destacou, ainda, que as notas fiscais são praticamente sequenciais, reforçando o vínculo empregatício.
- (ii) Que não é caso de aplicação do § 4º do art. 33 da Lei 8.212/91, eis que *“não há falta de prova regular e formalizada, como consta do dispositivo legal. A prova existe, é regular e está formalizada através da emissão das notas fiscais de prestação de serviço. O montante ali descrito é o efetivamente pago ao beneficiário. A questão jurídica, se se trata efetivamente de um empresário ou não é outra questão”* (fl. 87)
- (iii) Assim, caso considerado empregado da empresa, o fisco deveria tão somente calcular as contribuições previdenciárias devidas sobre os efetivos pagamentos constantes da nota fiscal.
- (iv) A desclassificação da contabilidade conduz à valores completamente desassociados da realidade.
- (v) Que somente a nota fiscal n.º 001 foi emitida antes do registro da empresa na Junta e registro no CNPJ, e o fora para substituir recibo assinado no dia do efetivo pagamento. Ainda, que as notas fiscais a partir da de n.º 005, foram emitidas dentro do prazo de autorização de impressão. Assim, as notas fiscais n.º 002 e 003, foram emitidas retroativamente, quando a empresa já existia.
- (vi) Não se aplica, também, o § 6º do art. 33 da Lei 8.212/91, eis que *“O documento pode ser o não apropriado, mas o fato que ele acoberta, efetivamente existiu e foi registrado. O movimento da remuneração registrado é real. O fisco apenas alega que o documento é inidôneo, mas não alega que o pagamento não tenha existido; porque todos os demais elementos, como conta debitada (de pintura) e a conta creditada (caixa) refletem o que efetivamente ocorreu. Ocorreu o pagamento de remuneração, naquele valor constante dos documentos. O valor é real, a saída dos recursos para o pagamento desta despesa é real, e sobre tais valores a contribuição previdenciária incidente foi efetivamente recolhida; o não sequer cogitou disto, porque sobre isto não paira dúvida”* (fl. 90).
- (vii) Ao final, pede a procedência total do recurso ou a parcial procedência, para lançamento apenas das contribuições devidas em virtude do reconhecimento da relação de emprego em questão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Letícia Lacerda de Castro, Relator.

Inicialmente, importante proceder ao recorte da seguinte questão que norteará a lógica decisória: O arbitramento indireto que ocorrera no presente caso amparou-se na legislação?

Eis o dispositivo que o Fisco sustenta o lançamento de ofício, cujo critério foi o arbitramento indireto:

Art. 33, §6º da Lei n.º 8.212/91: se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas. cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

A fiscalização constatou que foram lançadas na contabilidade notas fiscais notadamente não correspondentes com a realidade. Infere-se a ilicitude dos documentos fiscais por duas situações fáticas:

A primeira, já que as notas fiscais de numeração 001-002-003-005-007- 008-010-011-012-013-014-015-016-017-018-019-020-021 e 022 foram emitidas exclusivamente para a Recorrente, o que revela tratar-se de prestação de serviços direta, de natureza empregatícia, pelo Sr. Paulo Sérgio da Silva. Destarte, as notas fiscais não retratavam a realidade da relação jurídica entre a Recorrente e o Sr. Paulo.

A segunda, já que foi emitido documento fiscal sem que sequer a pessoa jurídica de titularidade do Sr. Paulo tivesse sido regularmente constituída. Consoante item 4.4 do Relatório Fiscal, as notas fiscais foram emitidas a partir de 01.06.2005, no entanto a firma somente foi registrada em 20.06.2005.

Essa situação incontroversa de imprestabilidade dos documentos fiscais autoriza a aplicação do art. 33, §6º da Lei n.º 8.212/91. Soma-se a esse dispositivo o art. 148 do CTN que assim dispõe:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

“Não merecem fé” os documentos lançados na contabilidade da Recorrente, eis que sequer autorizada a sua emissão pela Administração Tributária.

Impõe-se sejam desconsideradas as notas fiscais, eis que sequer o valor materializado nesses documentos pode ser tido por idôneo.

Ao contrário da alegação da Recorrente, não se pode afirmar que a contabilidade registrou o movimento real da movimentação. É que se desconsiderada as notas fiscais, o valor alí indicado não é prova de qualquer real remuneração.

Então não só o documento é imprestável, como não faz prova do “fato que ele acoberta”, reportando-se ao Recurso Voluntário.

Nessa senda, a Recorrente deixou de provar o pagamento, a rigor, destinado à prestação de serviços que as notas fiscais tentou subsidiar. Repita-se: sendo imprestável o documento fiscal, não se autoriza que seus valores sejam considerados base de cálculo legítima de qualquer remuneração.

Se não “merece fé” a contabilidade da empresa, ou se é evidenciada que esta não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, autoriza-se a aferição indireta, das contribuições efetivamente devidas.

Portanto, respondendo à primeira indagação, da inidoneidade e imprestabilidade das notas fiscais, seja pela emissão em desacordo com a lei, seja por não retratar a realidade da prestação de serviços, caso é de se proceder ao lançamento por arbitramento indireto.

Quanto à alegação da Recorrente, sucessiva, de que considerada a relação de trabalho entre o Sr. Paulo e a Recorrente, dever-se-ia lançar as contribuições dela decorrente, e não proceder ao lançamento por arbitramento, outrossim rejeito-a.

É que a Recorrente não fez qualquer prova em contrário que autorizasse a aferição direta do tributo devido, baseando-se em elementos inidôneos, eis que a contabilidade da Recorrente fora maculada com a inserção de documentos desconsiderados pelo fisco, não tendo a Recorrente, reiterar-se, apresentado prova que amparasse a realidade da remuneração paga aos segurados.

Com efeito, o ponto controvertido do presente feito não é somente o lançamento referente à remuneração paga ao Sr. Paulo para pintura da obra, mas sim, de que da desconsideração das notas fiscais, a rigor, falseáveis, toda a contabilidade da empresa Recorrente fora desconsiderada para fins de aferição da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Por fim, transcrevo excerto do acórdão recorrido, por coadunar com seus fundamentos, nos termos do art. 57, §3º do RICARF:

A análise das referidas notas fiscais tidas como inidôneas (fotocópias de fls. 54 a 63) permite as seguintes constatações:

- nelas há o registro da prestação de serviços relativos à construção civil com Cadastro Específico no INSS - CEI- nº 50.014.96937-71 em nome da empresa autuada;
- houve a emissão de notas fiscais em data anterior à da Autorização para Impressão 1443/2005/PMSL, concedida em 01/09/2005;
- houve a emissão de nota fiscal em data anterior ao registro de Paulo Sérgio da Silva na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, ocorrido em 20.06.2005.

Estes fatos deixam patente que houve a emissão de notas fiscais para registrar fatos ocorridos anteriormente à existência das mesmas, o que as torna inidôneas, e, portanto, ocasiona a invalidade de todos os atos delas decorrentes em relação à Secretaria da Receita Previdenciária.

Ademais, a existência de nota fiscal de serviço emitida em data anterior ao registro de Paulo Sérgio da Silva na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, leva, validamente, à conclusão de que houve a prestação de serviço de pessoa física e que, conseqüentemente, deveriam ter sido feitos os lançamentos em títulos próprios das remunerações pagas a esta pessoa física; do montante das quantias descontadas; das contribuições da empresa dos totais recolhidos. Admitir o contrário, registros em títulos próprios relativos à prestação de serviços de empresário, como pretendido pela empresa, significaria concordância com o desarrazoado, em afronta as normas do Código Civil Brasileiro.

Estatui o art. 1.183 do Código Civil que a escrituração "será feita em idioma e moeda cor/ente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e com, sem intervalos em branco, r/em entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens". Verifica-se que impossível seria a escrituração em ordem cronológica de prestação de serviço por empresa prestadora de serviço em época anterior à sua existência e registrada em documento com data anterior a da autorização para impressão. Logo, correto o entendimento de que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro, o que respalda a apuração, por aferição indireta, das contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Acrescente-se o determinado no art. 226 do Código Civil, abaixo transcrito:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros documentos.

Vê-se, assim, que o Código Civil é expresso quanto à responsabilidade da autuada em relação aos lançamentos que realiza, os quais devem ter como base documentos que atendam às formalidades legais exigidas e que contenham informações reais. As alegações apresentadas na impugnação não têm o condão de alterar os fatos relatados e, portanto, não fazem prova em seu favor. Constata-se que a impugnante não fez a prova em contrário, ao deixar de juntar aos autos a prova regular e formalizada do montante dos salários e das contribuições pagas que invalidem a exigência total ou parcialmente, como pretendido, de acordo com o determinado no § 1º do art. 7º da Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007, e no art. 333 do Código de Processo Civil, segundo o qual o ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Acrescente-se que a contabilidade da obra é considerada integral e especificamente, levando-se em consideração a matrícula no Cadastro Específico do INSS, assim, a aferição indireta realizada de acordo com o disposto no § 4º do art. 33 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, abrange todo o período da obra realizada, no caso, de 28/04/2004 a 31/08/2006, conforme Aviso para Regularização de Obra - ARO de fls. 35. Não procede, deste modo, o pedido alternativo de que haja o cálculo do crédito sobre o montante pago nos meses correspondentes.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro